GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33863C
Inscrit le 10 janvier 2014

Audience publique du 15 juillet 2014

Appel formé par
Monsieur ... ..., …,
contre un jugement
du tribunal administratif du 2 décembre 2013 (n° 30878 du rôle)
ayant statué sur son recours dirigé contre une décision du directeur de l’administration des Contributions directes
en matière d’impôt sur le revenu

Vu l’acte d’appel, inscrit sous le numéro 33863C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 10 janvier 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l’Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., demeurant à …, dirigé contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 2 décembre 2013 (n° 30878 du rôle), ayant rejeté comme non fondé son recours en réformation, sinon en annulation dirigé contre la décision du directeur de l’administration des Contributions directes du 17 avril 2012 ayant statué sur sa réclamation dirigée contre les bulletins de l’impôt sur le revenu, les bulletins d’impôt sur le bénéfice commercial et les bulletins de la fixation de la bonification d'impôt pour investissement des années 1997, 1998, 1999 et 2000, tous émis le 31 mars 2004 par le bureau d’imposition Echternach ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 6 mars 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l’audience publique du 8 mai 2014.

Monsieur ... ... ayant fait l’objet d’un contrôle fiscal sur place en 2004, le service de révision lui adressa le 25 février 2004 un tableau récapitulatif des redressements opérés à la suite de ce contrôle.

Le 31 mars 2004, le bureau d'imposition … de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu, les bulletins de l'impôt commercial communal, ainsi que les bulletins de la fixation de la bonification d'impôt pour investissement des années 1997 à 2000.

Contre ces bulletins, Monsieur ... introduisit le 21 juin 2004 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* ».

Par décision du 17 avril 2012, référencée sous le numéro …, le directeur déclara les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 1997 et 1998 irrecevables pour défaut d'intérêt, rejeta les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998 à 2000, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1999 et 2000 ainsi que contre les bulletins de la fixation de la bonification d'impôt pour investissement des années 1997 à 1999 comme non fondées, déclara la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997 partiellement fondée, fixa l'impôt sur le revenu de l'année 1997 à zéro euro et renvoya le dossier pour exécution au bureau d'imposition.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 juillet 2012, Monsieur ... introduisit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 17 avril 2012.

Par jugement du 2 décembre 2013, le tribunal administratif débouta Monsieur ... de son recours, tout en le condamnant aux frais de l'instance.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 10 janvier 2014, Monsieur ... a relevé appel du jugement du 2 décembre 2013.

L'Etat se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité de l'appel en la pure forme. Au fond, il demande la confirmation du jugement de première instance tout en soulignant que l'appelant n'aurait pas apporté d'éléments nouveaux ou de preuves par rapport à ceux développés voire présentés en première instance qui permettraient d'infirmer le jugement entrepris.

L'appel ayant été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

A l'appui de son appel, l'appelant fait valoir relativement à la conclusion des premiers juges selon laquelle, en signant le rapport final de révision, il aurait accepté les redressements opérés par le bureau d'imposition, qu'il n'aurait accepté de signer ledit rapport que sous l'insistance du réviseur qui lui aurait assuré qu'il pourrait toujours introduire une réclamation contre les bulletins d'impôt, tout en renvoyant la Cour à cet égard à un courrier du 6 janvier 2014 de son comptable qui avait participé à la réunion entre l'appelant et le fonctionnaire du service de révision en date du 11 mars 2004. Il estime partant, et contrairement à la conclusion des premiers juges, que sa signature apposée sur le rapport de révision ne devrait pas être regardée en sa défaveur.

La simple acceptation du rapport final de révision, au-delà des circonstances afférentes invoquées par Monsieur ..., n'est pas à qualifier comme renonciation à une voie de recours au sens des dispositions du paragraphe 248 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », à défaut de stipulations expresses en ce sens, de

manière que sa signature apposée sur le rapport final de révision n'affecte pas son droit de critiquer les impositions fondées sur ce rapport (cf. TIPKE-KRUSE *Reichsabgabenordnung*, Band II, 1963, § 248, Anm. 3).

En ce qui concerne la majoration des bénéfices commerciaux par des prélèvements privés d'un montant de A LUF au titre de l'année 1999 et d'un montant de AA LUF au titre de l'année 2000, l'appelant explique que ces prélèvements trouveraient leur origine dans un transfert d'immeuble qu'il aurait fait en 1997 en faveur de la société ... GmbH pour une valeur de D LUF, l'acquisition dudit immeuble ayant été financée moyennant un prêt personnel dont il restait à ce moment un solde de F LUF à rembourser. En contrepartie de ce transfert de propriété, il aurait eu droit au remboursement de son prêt d'un montant de F LUF par la société ..., à un paiement de H LUF de la part de la société ... et à des parts sociales dans le capital de la société ... pour une valeur de C LUF. Pour financer cette opération, la société ... aurait contracté un prêt bancaire de G LUF, lequel prêt stipulerait expressément que le prêt personnel de l'appelant devrait d'abord être remboursé. Il précise que la plus-value de H LUF ainsi obtenue aurait été déclarée par lui dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 1997. Il estime encore que comme il s'agirait de la cession d'un immeuble de son patrimoine privé, il aurait droit à l'abattement de A LUF. Les montants qui lui auraient été ainsi payés par la société ... ne correspondraient partant pas à des prélèvements privés, mais représenteraient des paiements tardifs en relation avec la cession de l'immeuble en question à la société .... Il conteste partant la représentation de l'opération telle qu'elle a été retenue par le directeur et par le tribunal, laquelle ne serait aucunement justifiée.

En application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, tandis que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

Les premiers juges ont tout d'abord retenu à bon escient que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt incombe au contribuable qui ne saurait se contenter de vagues affirmations, mais qu'il lui appartient de rapporter la preuve des faits susceptibles de réduire la cote d'impôt.

La critique de l'appelant consiste non pas à contester le montant des prélèvements privés d'un total de B LUF qui ont été ajoutés par le bureau d'imposition à ses bénéfices commerciaux au titre des années 1999 et 2000, mais il conteste qu'il s'agirait de prélèvements privés, en affirmant que ces prélèvements s'expliqueraient par la plus-value dégagée par la cession d'un immeuble issu de son patrimoine privé à la société ... GmbH.

Il ne ressort cependant pas des pièces produites en cause par l'appelant que celui-ci aurait procédé à une cession d'un immeuble dont il aurait tiré une plus-value, mais comme cela a été relevé à juste titre par les premiers juges, il a procédé, suivant l'acte notarié du 27 février 1997 versé au dossier, à la constitution de la société à responsabilité limitée ... dont il a libéré intégralement le capital social fixé à C LUF, moyennant l'apport en nature d'un immeuble sis à …. D'après l'acte notarié, la valeur brute de cet immeuble était estimée à D LUF et la valeur nette, compte tenu d'une inscription hypothécaire de E LUF grevant l'immeuble, y était indiquée avec C LUF, alors que le montant effectivement dû en rapport avec cette inscription hypothécaire s'élevait à F LUF.

Il se dégage également de la lettre de crédit du 13 février 1997 versée par l'appelant que la banque … a accordé à la société ... une ouverture de crédit de G LUF destinée à

l'acquisition et à l'aménagement de cet immeuble de … et que parmi les conditions particulières du crédit figure notamment celle du remboursement intégral du crédit à long terme au nom de l'appelant.

Si l'appelant affirme qu'il aurait eu droit au paiement de la part de la société ... d'un montant de H LUF (= D LUF - F LUF - C LUF), la Cour estime toutefois, à l'instar des premiers juges, et d'après les éléments et pièces dont elle dispose, que l'appelant reste toujours en défaut d'établir le lien entre cet apport d'immeuble à la société ... GmbH et les prélèvements privés d'un montant total de B LUF, tels que retenus par l'administration fiscale au titre des années 1999 et 2000, les montants ainsi indiqués par l'appelant ne correspondant d'ailleurs pas à ceux retenus par l'administration fiscale. Dès lors, l'appelant n'a pas rapporté la preuve qui lui incombe, de sorte que le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il a débouté l'appelant de son recours sur ce point.

En deuxième lieu, l'appelant critique les premiers juges en ce qu'ils n'ont pas fait droit à ses conclusions concernant la majoration par lui contestée de ses bénéfices de l'année 2000 à concurrence de I LUF en raison de l'annulation d'une dette de J LUF envers la société ... GmbH, ci-après « *la société ...* », et d'une dette de K LUF envers la société ... GmbH & Co, ci-après « *la société ...* ».

Il explique qu'en date du 3 avril 1998, il aurait conclu une convention avec la société ..., aux termes de laquelle celle-ci aurait non seulement donné son accord pour réduire la créance initiale qu'elle détenait sur lui à hauteur de K LUF, mais aurait également prévu un plan d'extinction de la créance restante de K LUF, dont la dernière tranche devrait être remboursée en 2000. Le même jour, il aurait également signé une convention avec la société ..., aux termes de laquelle celle-ci se serait engagée à renoncer à sa créance à son encontre d'un montant de K LUF, dès qu'il aurait procédé au remboursement intégral de la créance de la société .... Il précise que ces conventions auraient été conclues parce que la société ... avait cédé sa créance initiale qu'elle détenait sur lui à la société .... Cette dernière se serait déclarée d'accord à renoncer à ses créances à concurrence de J LUF, à l'exclusion de la créance de K LUF, s'il remboursait le prêt intégralement aux échéances fixées suivant le plan d'extinction. Il n'aurait cependant pas été en mesure de respecter le plan d'extinction de la créance restante et le dernier paiement aurait ainsi eu lieu en 2006. Pour fonder son argumentation, il verse deux courriers de l'avocat de la société ... et un courrier de l'avocat de la société .... Il en conclut que la créance de la société ... n'aurait pas pu être sortie du bilan au 31 décembre 2000, étant donné qu'elle n'aurait pas encore été éteinte à ce moment, puisque la renonciation n'était pas encore devenue effective. Il ajoute que la société ... aurait fait inscrire des hypothèques à son encontre en 2004, ce qui démontrerait que les créances n'étaient pas encore éteintes en 2000, et qu'elle n'aurait accordé mainlevée de ces hypothèques qu'en 2013.

Le tribunal a refusé de faire droit aux conclusions de Monsieur ... concernant la majoration du bénéfice de l'année 2000 à concurrence de I LUF au motif que l'intéressé n'avait pas rapporté la preuve que sa dette envers la société ... n'avait pas été éteinte au 1er janvier 2000.

Comme cela a été relevé à juste titre par le tribunal, il ressort d'une convention que l'appelant a signée le 3 avril 1998 avec la société ... que celle-ci s'est engagée à fixer la valeur restant due pour les travaux d'aménagement effectués à un montant de K LUF, montant qui, d'après ledit contrat, aurait dû être remboursé moyennant quatre versements d'un montant de respectivement L LUF et M LUF, dont le dernier versement de L LUF était prévu pour le 1er janvier 2000. En date du 3 avril 1998, Monsieur ... a également conclu un

contrat avec la société ... en vertu duquel celle-ci s'est engagée à renoncer au remboursement du prêt de K LUF qu'elle avait accordé en 1990 à l'appelant, dès que ce dernier aurait procédé au remboursement intégral de la dette de K LUF à la société ....

L'appelant verse de nouvelles pièces en instance d'appel dont il ressort que la dette envers la société ... n'était pas éteinte au 1er janvier 2000. En effet, il se dégage d'une ordonnance de référé du 20 octobre 1998 que Monsieur ... a été condamné à payer à la société ... la somme de M LUF du fait de ne pas avoir payé à l'échéance du 1er septembre 1999 la première tranche telle que convenue entre les parties suivant convention du 3 avril 1998. Par une ordonnance de référé du 27 juin 2000, Monsieur ... a encore été condamné à payer à la société ... la somme de L LUF du fait de ne pas avoir payé à l'échéance convenue du 1er septembre 1999 suivant accord entre parties du 3 avril 1998. De même, par ordonnance de référé du 31 octobre 2000, Monsieur ... a été condamné au paiement de la somme de B LUF envers la société ... du fait de ne pas avoir payé le montant de M à l'échéance du 1er septembre 1999 et le montant de L LUF à l'échéance du 1er janvier 2000, tel que cela avait été convenu entre parties suivant accord du 3 avril 1998. Par ailleurs, il ressort encore d'un acte notarié du 12 avril 2013 que la société ... a accordé mainlevée des deux inscriptions hypothécaires qu'elle avait fait inscrire le 11 mars 2004 à charge de Monsieur ... sur la base des deux ordonnances de référé du 27 juin 2000 et du 31 octobre 2000. Enfin, il se dégage d'un échange de courriers entre Maître Jean-Paul WILTZIUS, occupant pour l'appelant dans ce procès, et Maître Jean-Marie ERPELDING, occupant pour la société ..., que la dette de Monsieur ... envers la société ... n'était pas encore intégralement remboursée en 2006.

A partir de ces éléments, la Cour est amenée à retenir que l'appelant n'a pas respecté les termes de la convention conclue le 3 avril 1998 avec la société ... en ce qu'il n'a pas remboursé sa dette de K LUF aux échéances convenues. Conformément aux termes des deux conventions précitées du 3 avril 1998, la dette de J LUF envers la société ... et la dette de K LUF envers la société ... étaient partant exigibles au 1er janvier 2000.

Dès lors, par réformation du jugement entrepris, au vu des pièces et explications nouvellement fournies en instance d'appel, il convient de réformer la décision directoriale litigieuse du 17 avril 2012 en ce sens que la majoration des bénéfices au titre de l'année 2000 du fait de l'annulation de la dette de J LUF envers la société ... et de la dette de K LUF envers la société ... n'a pas lieu d'être.

Enfin, en ce qui concerne la dette envers la société ...GmbH, l'appelant soutient que ce serait à tort que les premiers juges auraient retenu que le directeur, dans sa décision critiquée du 17 avril 2012, aurait fait droit à ses conclusions à cet égard. Il explique que le litige avec la société ...en relation avec des travaux accomplis pour son compte aurait été retardé par cette dernière et ne se serait terminé qu'en 2012 en faveur de la société ..., de sorte que ce serait à tort que les bénéfices de l'année 1997 auraient été majorés de la dette envers la société ...d'un montant de N LUF. Il précise encore que les redressements effectués par le directeur dans sa décision critiquée pour un montant de O LUF, et qui ne sont pas contestés par lui, porteraient sur un autre poste de travaux de la société ....

Pas plus qu'en première instance, l'appelant ne rapporte cependant les éléments de preuve de ses affirmations. En effet, il ressort de l'arrêt de la Cour d'appel, neuvième chambre, siégeant en matière civile, du 19 janvier 2012 produit par l'appelant que ce dernier a été condamné à payer à la société ...la somme de P DM du chef de factures impayées, avec les intérêts légaux à partir du 20 juin 1994, et que sa demande reconventionnelle de voir condamner la société ...à la somme de Q euros du fait de travaux de réparation et entretien

par lui payés pour réparer le système d'arrosage défaillant installé par la société ...a été rejetée, alors que l'appelant n'avait pas prouvé le bien-fondé de sa demande reconventionnelle. La Cour d'appel a en effet retenu, en se fondant sur une lettre du comptable de l'entreprise ayant procédé à ces travaux de réparation, que le montant de Q euros réclamé par l'appelant était relatif à des frais d'entretien et de réparation pour les années 2005 à 2009, et ne se rapportait pas à des travaux qui auraient été nécessaires avant cette époque, de sorte qu'il n'avait rapporté la preuve ni des travaux de réparation, ni de leur date, ni de leur coût. Il se dégage encore de la décision directoriale litigieuse que le directeur s'est basé sur cet arrêt de la Cour d'appel du 19 janvier 2012 pour conclure à l'existence d'une dette de O LUF envers la société ...comptabilisée en 1997 et qu'il y avait partant lieu de déduire ce montant des bénéfices au titre de l'année 1997.

Au vu de ces éléments, la Cour est amenée à la conclusion que l'appelant est resté en défaut de rapporter la preuve de l'existence de sa dette de N LUF envers la société …, le montant invoqué ne correspondant d'ailleurs à aucun des montants renseignés dans l'arrêt précité de la Cour d'appel. L'appel laisse partant d'être fondé sur ce point.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel est à déclarer partiellement justifié, et par réformation du jugement entrepris du 2 décembre 2013, la décision directoriale du 17 avril 2012 est à réformer suivant les principes dégagés ci-avant.

L'appelant ayant largement succombé dans ses prétentions, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer à raison de deux tiers à l'appelant et d'un tiers à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 10 janvier 2014 en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 2 décembre 2013, dit que la décision directoriale entreprise du 17 avril 2012 (n° C 12509 du rôle) encourt la réformation en ce sens que la majoration du bénéfice de Monsieur ... au titre de l'année 2000 du fait de l'annulation de la dette de J LUF envers la société ... GmbH ainsi que de la dette de K LUF envers la société ... GmbH & Co n'a pas lieu d'être ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution dans cette mesure ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

fait masse des dépens des deux instances et les impose à raison de deux tiers à l'appelant et d'un tiers à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative